

0-794006

На правах рукописи

БАЛАШОВА ВИОЛЕТТА ЮРЬЕВНА

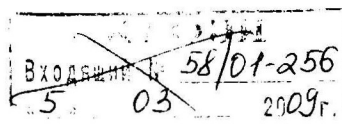
**МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ
УЧЕТА И АУДИТА АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ**

Специальность: 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва-2009



С. С. С.

Диссертационная работа выполнена на кафедре аудита Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Всероссийский заочный финансово-экономический институт»

Научный руководитель:	доктор экономических наук, профессор Сотникова Людмила Викторовна
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор Рогуленко Татьяна Михайловна кандидат экономических наук, доцент Антипова Татьяна Валентиновна
Ведущая организация:	ГОУ ВПО «Российская экономическая академия им. Г.В.Плеханова»

Защита состоится «25» 03 2009 г. в 16 часов в ауд. А-200 на заседании диссертационного совета Д 212.040.01 по защите диссертаций при ГОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» по адресу: 123995, г. Москва, ул. Олеко Дундича, д. 23.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000715198

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

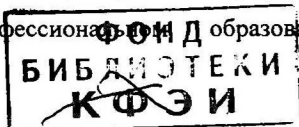
Актуальность темы исследования и степень ее разработанности.

Проводящаяся в стране реформа государственного и муниципального управления и тесно связанные с ней экономические преобразования сопровождаются немалыми трудностями, в том числе в понимании сути происходящего теми, кто должен участвовать в осуществлении указанных преобразований.

В соответствии с основной целью, проводимой в настоящее время бюджетной реформы основное направление повышения эффективности использования бюджетных средств является создание механизмов, с помощью которых бюджетные услуги могли бы предоставляться организациями различных организационно-правовых форм. В связи с этим, должна быть предусмотрена возможность преобразования государственных (муниципальных) учреждений, способных функционировать в рыночной среде, в организации иной организационно-правовой формы.

В рамках реформы бюджетного процесса был принят Федеральный закон «Об автономных учреждениях» № 174-ФЗ от 03.11.2006 г. (далее – Закон № 174-ФЗ), который ввел в систему юридических лиц новую некоммерческую организацию – автономное учреждение (АУ).

В ходе обсуждения проекта Закона № 174-ФЗ и после его принятия мнения о целесообразности создания автономных учреждений разделились. Но требования времени неумолимы, и АУ сейчас создаются в сферах науки, образования, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта. В целях уточнения правоспособности нового типа государственных и муниципальных учреждений внесены коррективы в Гражданский, Бюджетный и Налоговый кодексы РФ. Изменения претерпели многие законы, в том числе Основы законодательства Российской Федерации о культуре, законы «О некоммерческих организациях», «Об образовании», «О высшем и послевузовском профессиональном образовании».



«Об исполнительном производстве» в соответствии с Федеральным законом от 03.11.2006 г. № 175-ФЗ (далее – Закон № 175-ФЗ).

Создание нового типа учреждений, оказывающих государственные услуги, - это требование времени, связанное с реформированием бюджетного процесса. Проблематика обоснованности и порядка создания автономных учреждений, организации их деятельности, ведения ими бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также подтверждения ее достоверности аудиторскими организациями является новым и совершенно неисследованным направлением отечественной экономической науки.

Разработка методики получения аудиторских доказательств о достоверности отражения в бухгалтерской отчетности деятельности автономных учреждений, созданных из бюджетных учреждений путем изменения их типа, приобретает особую актуальность в условиях бюджетной реформы в целом, и реформы системы российского образования, в частности. В связи с этим возникает необходимость в информационной системе, представляющей объективную картину финансового положения и результатов деятельности автономных учреждений. Таким образом, представляется совершенно обоснованным то, что Законом № 174-ФЗ для автономных учреждений как общественно значимых хозяйствующих субъектов установлено требование об обязательности их аудиторской проверки.

Развитие теории и методического обеспечения нового направления аудиторской деятельности, в частности данного аудита АУ, призвано способствовать большей достоверности бухгалтерской отчетности российских организаций, повышению эффективности и качества аудита.

Необходимость создания целостной, научно обоснованной концепции организации учета и оценки достоверности статей вступительной (первой) бухгалтерской (финансовой) отчетности автономных учреждений, созданных путем изменения типа государственных или муниципальных учреждений, предопределила актуальность темы диссертации, ее цели и задачи, объекты,

методы, информационную базу и направления использования результатов исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертации состоит в разработке организационно-методических подходов и обосновании концептуальных положений по ведению бухгалтерского учета, формированию отчетности и проведению аудита процесса перехода бюджетных учреждений в автономные учреждения путем изменения их типа.

Для реализации основной цели были поставлены и решены следующие научные и практические задачи:

- исследовать и обобщить финансовые аспекты создания и функционирования автономных учреждений с целью их учета при организации ведения бухгалтерского и налогового учета, а также формирования их бухгалтерской отчетности;

- определить особенности создания автономных учреждений в сфере высшего образования путем изменения типа государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования;

- исследовать подходы к отражению в бухгалтерском учете и отчетности отдельных видов имущества и хозяйственных операций автономных учреждений, созданных путем изменения их типа, с учетом различий между бюджетным учетом и учетом в соответствии с Российскими стандартами бухгалтерского учета (далее – РСБУ), так как действие большинства РСБУ не распространяется на бюджетные учреждения;

- выявить особенности формирования бухгалтерской отчетности автономного учреждения и возможности отражения в ней особенностей их деятельности – в части отражения имущества, которым наделяет автономное учреждение учредитель в лице государства (субъекта Федерации, муниципального образования), и иного имущества;

- исследовать и обобщить особенности налогообложения автономных учреждений;

- систематизировать требования законодательства и федеральных правил (стандартов) аудиторской (ФСА) деятельности при проведении аудита бухгалтерской отчетности автономных учреждений, созданных путем изменения типа государственного или муниципального учреждения;

- сформулировать основные направления и общие процедуры аудиторской проверки вступительной (первой) бухгалтерской отчетности автономного учреждения.

Область исследования. Исследование соответствует п. 1.8 «Бухгалтерский учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 2.1 «Методология и технология аудита» специальности: 08.00.12 - «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта научных специальностей ВАК Министерства образования и науки России.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретико-методологические положения и организационно-методические подходы к оценке достоверности вступительной (первой) бухгалтерской (финансовой) отчетности и организации ведения бухгалтерского учета автономных учреждений, созданных путем изменения типа государственных и муниципальных учреждений. Объектом исследования избрана деятельность учреждений высшего профессионального образования, ставящих перед собой цель изменить тип на автономное учреждение; правила ведения ими бухгалтерского учета и составления отчетности; отражение в бухгалтерской отчетности различий между бюджетным учетом и бухгалтерским учетом в соответствии с РСБУ; особенности проведения аудита автономных учреждений.

Теоретическая и методологическая основы исследования. Теоретической основой исследования послужили научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов, раскрывающие методологические аспекты ведения бухгалтерского и налогового учета, формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, методы проведения аудита организаций и предприятий различных сфер деятельности.

В своей работе автор опиралась на богатое наследие отечественной учетной школы, труды ученых, внесших значительный вклад в формирование методологии учета и аудита: Ю.А. Бабаева, П.С. Безруких, С.М. Бычковой, Е.М. Гутцайта, Ю.А. Данилевского, В.Б. Ивашкевича, Н.П. Кондракова, Л.Г. Макаровой, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, М.Ф. Овсянчук, О.М. Островского, В.Ф. Паляя, В.И. Подольского, С.Н. Рассказовой-Николаевой, Т.М. Рогуленко, А.Н. Романова, В.В. Скобары, Я.В. Соколова, Л.В. Сотниковой, В.П. Суйца, А.А. Терехова, В.А. Тереховой, С.М. Шапигузова, А.Д. Шеремета, Л.З. Шнейдмана и других, а также представителей зарубежных школ аудита – Р. Адамса, Э.А. Аренса, М. Бениса, Ф. Дефлиза, Г.Р. Дженика, В.М. О’Рейлли, Дж. Робертсона, Д.К. Лоббека, Р. Доджа, Д.Р. Кармайка, Р. Монтгомери, Б. Нидлза, Дж. Рисса, М.Б. Хирша, Р. Энтони и др.

Диссертационная работа базируется на основных положениях законодательных актов Российской Федерации и нормативно-правовых документов Правительства Российской Федерации, Министерства финансов России, других министерств и ведомств, международных стандартах финансовой отчетности, а также международных и национальных стандартов аудита.

Методологической базой диссертационного исследования стали общенаучные принципы и методы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи – анализ и синтез, индукция и дедукция, логический и комплексный подходы к оценке экономических явлений.

Научная новизна исследования. Разработана и научно обоснована концепция оценки в процессе осуществления внешнего аудита достоверности отражения во вступительной (первой) бухгалтерской отчетности автономного учреждения, созданного путем изменения типа бюджетного учреждения. В результате проведенных исследований получили дальнейшее развитие организация и методический аппарат бухгалтерского учета и обязательного внешнего аудита автономных учреждений.

На основе проведенного исследования получены следующие результаты, содержащие научную новизну:

- предложены подходы к формированию бухгалтерской отчетности автономных учреждений с целью отдельного отражения в ней имущества, обязательств и финансовых результатов, связанных с выполнением задания учредителя, и предпринимательской деятельностью;
- обоснована необходимость совершенствования принципов и правил ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности автономных учреждений как организаций, с одной стороны, выполняющих задание учредителя в сфере высшего профессионального образования, а с другой – ведущие в этой же сфере предпринимательскую деятельность;
- систематизированы основные требования законодательства к аудиторской проверке автономных учреждений и даны предложения по внесению изменений в федеральные стандарты аудиторской деятельности с целью учета особенностей проведения аудита автономных учреждений;
- предложен комплекс аудиторских процедур проверки создания автономного учреждения путем изменения типа бюджетного учреждения (юридического оформления, формирования заключительной отчетности бюджетного учреждения и вступительной (первой) отчетности автономного учреждения, созданного путем изменения типа данного бюджетного учреждения);
- разработана методика аудиторской проверки отражения во вступительной (первой) бухгалтерской отчетности автономного учреждения, созданного путем изменения типа бюджетного учреждения, имущества, полученного от учредителя.

Предлагаемые рекомендации могут служить основой для формирования учетной политики АУ, организации ведения бухгалтерского учета и создания

внутренних стандартов аудиторских организаций, для проведения обязательного аудита автономных учреждений.

Практическая значимость исследования заключается в разработке научного и методического аппарата, позволяющего решать актуальные прикладные задачи организации учета, налогообложения и проведения аудиторских проверок автономных учреждений.

К числу главных результатов, имеющих самостоятельное практическое значение, относятся разработанные правила формирования вступительной отчетности АУ, внутренние стандарты проверки достоверности отражения во вступительной (первой) бухгалтерской отчетности автономного учреждения, созданного путем изменения типа, различий в оценке активов и обязательств между бюджетным учетом и учетом в соответствии с РСБУ.

Результаты выполненного исследования могут быть использованы в системе обучения, аттестации и повышения квалификации специалистов по бухгалтерскому учету и аудиту, а также в процессе преподавания дисциплин «Финансовый учет и отчетность», «Аудит», «Внутрифирменные стандарты аудита» в высших учебных заведениях.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертационной работы апробированы в процессе перехода ГОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» в автономное учреждение.

Методика оценки достоверности отражения в учете и отчетности изменений, вносимых в учетную политику, переданы и внедрены в практику деятельности аудиторских и консалтинговых организаций – ЗАО «Аудиторская палата «АСВГП», ЗАО «Центр делового консультирования и экспертных оценок», другим аудиторским организациям и служат базой для адекватного планирования аудиторских проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг, создания комплекса внутренних стандартов аудиторской организации. Практическое использование результатов исследования подтверждено справками о внедрении.

Концептуальные положения, реализованные в ходе исследования, докладывались на внутривузовских научных, научно-практических и учебно-методических конференциях, организованных Всероссийским заочным финансово-экономическим институтом и Академией труда и социальных отношений.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 3 статьях общим объемом 2,4 п.л., в том числе одна из них - в издании, рекомендованном ВАК.

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений по главам, заключения, списка использованной литературы, включающего 176 наименований, и 6 приложений. Работа содержит 4 рисунка и 26 таблиц. Общий объем работы – 198 страниц.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационной работы, сформулированы цель и задачи исследования, определены предмет, объект, теоретические и методологические основы исследования, сформулированы научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе «Правовые основы деятельности автономных учреждений» рассмотрены правовые основы создания АУ, их финансовый статус в сравнении с бюджетными учреждениями и другими некоммерческими организациями, а также особенности создания автономных учреждений в сфере высшего образования на пример таких ГОУ ВПО, как ВЗФЭИ, Российская экономическая академия им. Г.В. Плеханова, Московский институт стали и сплавов, Московский государственный университет экономики, статистики и информатики (МЭСИ) и др.

Во второй главе «Бухгалтерский и налоговый учет и отчетность в автономных учреждениях» разработана и обоснована методика отражения в учете автономного учреждения отдельных видов имущества и хозяйственных операций, особенности формирования их бухгалтерской отчетности и налогообложения.

В третьей главе «Автономное учреждение – объект обязательного аудита» представлены методические основные направления и материалы по проведению аудита автономных учреждений и оказания им сопутствующих

аудиту услуг в период изменения бюджетным учреждением своего типа, а также разработанные автором аудиторские процедуры проверки вступительной (первой) бухгалтерской отчетности автономного учреждения.

В заключении обобщены выводы и предложения, раскрыты направления дальнейших исследований в области оценки достоверности бухгалтерской отчетности автономных учреждений.

2. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В первой главе исследованы правовые основы создания и финансовый статус автономных учреждений, в том числе в сфере высшего образования путем изменения типа государственных образовательных учреждений.

Автономным учреждением признается некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством Российской Федерации полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта.

В соответствии с п. 2 ст. 120 ГК РФ автономное учреждение является одним из видов государственных и муниципальных учреждений. До принятия Закона № 174-ФЗ ст. 120 ГК РФ и ст. 9 Федерального закона «О некоммерческих организациях» № 7-ФЗ от 12.01.1996 г. была предусмотрена лишь такая форма, как учреждение. В соответствии с Бюджетным кодексом РФ учреждения, созданные органами государственной власти и местного самоуправления и финансируемые за счет бюджетных средств, называются бюджетными учреждениями.

Автономное учреждение – это своего рода синтез бюджетного учреждения и автономной некоммерческой организации. Причем зачастую автономное

учреждение – это бывшие бюджетные учреждения, изменившие свою организационно-правовую форму.

Классификация учреждений в соответствии с ГК РФ до 2007 и после 2007 г. представлена соответственно на рис. 1 и 2.

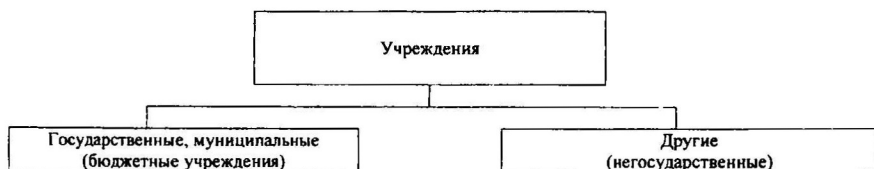


Рис. 1. Система учреждений, действовавшая до 2007 г.



Рис. 2. Система учреждений, действующая с 2007 г.

Анализ мнений и доводов специалистов, выполненный в диссертации, показал, что новая организационно-правовая форма – автономное учреждение – должна способствовать повышению эффективности работы тех учреждений, которые могут зарабатывать самостоятельно. При этом придание статуса автономного прежде всего выгодно учреждениям, если существует конкуренция между поставщиками социальных услуг.

Согласно Закону № 174-ФЗ собственник имущества автономного учреждения не имеет права на получение доходов от осуществления его деятельности и использование закрепленного за учреждением имущества. Они поступают в самостоятельное распоряжение автономного учреждения и используются им для достижения целей, ради которых оно создано. Иными

словами, автономные учреждения самостоятельно зарабатывают средства на свое существование.

Автономные учреждения могут быть учреждены или созданы путем изменения типа бюджетного учреждения. Основные отличия финансовых аспектов деятельности бюджетных и автономных учреждений представлены в табл. 1.

Таблица 1

Отличия финансовых аспектов деятельности бюджетных и автономных учреждений

№ п/п	Аспекты сравнения	Бюджетные учреждения	Автономные учреждения
1	Право распоряжения закрепленным имуществом	Не вправе распоряжаться (п. 1 ст. 298 ГК РФ)	Вправе распоряжаться за исключением недвижимого и особо ценного движимого имущества, которым АУ может распоряжаться только с согласия собственника (п.2 ст. 3 Закона № 174-ФЗ)
2	Права в отношении полученных доходов и приобретенного за счет таких доходов имущества	Эти доходы после уплаты налогов и сборов учитываются в смете доходов и расходов бюджетного учреждения и отражаются в доходах соответствующего бюджета (п. 2 ст. 42 БК РФ). Смета утверждается учредителем	Распоряжается самостоятельно (п. 2 ст. 3 Закона № 174-ФЗ), в том числе средствами, полученными от целевого капитала (эндаумента)
3	Права по привлечению заемных средств	Не вправе получать кредиты (п. 8 ст. 161 БК РФ)	Вправе привлекать кредиты и займы
4	Права по открытию банковских счетов	Федеральные бюджетные учреждения используют бюджетные средства исключительно через лицевые счета, которые ведутся Федеральным казначейством (п.7 ст. 161 БК РФ)	Вправе открывать счета в кредитных организациях (п. 3 ст. 2 Закона № 174-ФЗ)

Исследование позволяет выделить следующие особенности правового статуса автономного учреждения.

1. Автономное учреждение так же, как и бюджетное, имеет гарантию бюджетного финансирования. Учредитель не может не дать автономному учреждению задание на оказание услуг в социальной сфере и субсидию на

выполнение этого задания. Поэтому «автономность» учреждения не следует принимать как прекращение его бюджетного финансирования.

2. Так же, как и имущество в бюджетном учреждении, имущества АУ находится в собственности учредителя, т.е. в государственной или муниципальной собственности. При изменении типа бюджетного учреждения на автономное не происходит «приватизации» государственного или муниципального имущества. У автономного учреждения, однако, появляется возможность самостоятельно распоряжаться частью закрепленного за ним имущества, не отнесенного к особо ценному движимому имуществу в соответствии с Постановлением Правительства РФ № 337 от 31 мая 2007 г.

3. Закрепление за автономным учреждением имущества учредителя является еще одной фактической гарантией бюджетного финансирования. Независимо от объема задания на оказание государственных или муниципальных услуг учредитель не может допустить ситуацию, когда его имущество может быть утрачено из-за того, что у автономного учреждения не будет средств для его содержания.

4. Учредитель АУ фактически сохраняет полный контроль за деятельностью его руководителя, как и в бюджетном учреждении. При этом в отличие от бюджетного учреждения у руководителя АУ появляется гораздо больше свободы и самостоятельности в принятии управленческих решений. Это касается расходования средств, управления персоналом, политики в оказании платных услуг. Однако именно учредитель назначает и прекращает полномочия руководителя АУ. Таким образом, управленческая самостоятельность и независимость АУ не является абсолютной и безграничной.

5. Несмотря на ряд заметных и важных отличий в правилах функционирования основные принципы и факторы, определяющие сущностные моменты жизни автономных учреждений, остаются такими же, как и у бюджетных учреждений.

Вышесказанное позволяет сделать вывод, что количество автономных учреждений среди государственных и муниципальных учреждений будет расти.

У механизма автономных учреждений есть шанс сыграть определенную позитивную роль в развитии рынка государственных и муниципальных услуг в социальной сфере. Ключевым условием для этого является сформированное учредителем с позиции государственных интересов такое задание для АУ, чтобы величина субсидии не просто приравнивалась к прежнему размеру сметного финансирования учреждения, скорректированному на годовой дефлятор. Возможность и способность учреждения самостоятельно, без помощи государства зарабатывать деньги – важнейший критерий, который должен использоваться на практике для принятия решения о переводе бюджетных учреждений в автономные.

Государственные учреждения образования, имеющие устойчивые доходы от оказания платных образовательных услуг, первыми проявили интерес к изменению своего типа на автономное образовательное учреждение (далее – АОБРУ).

Представленное в диссертации исследование позволило автору выявить ряд особенностей, присущих процессу создания автономных учреждений в сфере высшего образования путем изменения типа ГОУ ВПО с целью повышения качества образовательных услуг и возможности осуществления контроля их деятельности со стороны государства, которые состоят в следующем:

- закрепление за автономным образовательным учреждением недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества для выполнения задания учредителя по подготовке специалистов с высшим образованием;

- обособленный учет закрепленного учредителем за АОБРУ имущества и имущества, приобретенного АОБРУ за счет средств доходов, полученных от осуществления предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, предусмотренной уставом;

- установление учредителем АОБРУ задания по подготовке специалистов и государственное финансовое обеспечение его выполнения;

- получение автономными образовательными учреждениями государственных средств на свое развитие на конкурсной основе, в том числе по качеству подготовки специалистов и востребованности их на рынке труда;
- преемственность действия лицензий на образовательную деятельность автономных образовательных учреждений, созданных путем изменения типа государственных образовательных учреждений;
- управление государственными и муниципальными образовательными учреждениями на принципах единоначалия и самоуправления;
- невозможность возложения ответственности по обязательствам АОБРУ на собственника его имущества при недостаточности у АОБРУ средств для погашения своих обязательств.

Вторая глава диссертации посвящена выработке концептуальных положений по ведению бухгалтерского учета и отражению в бухгалтерской отчетности автономного учреждения отдельных видов имущества и хозяйственных операций.

Выполненное исследование показало, что автономные учреждения, созданные из бюджетных учреждений путем изменения их типа, неизбежно сталкиваются с проблемой организации и ведения бухгалтерского учета. Бюджетное учреждение ведет бюджетный учет в соответствии с Инструкцией о порядке составления, представления годовой, квартальной и месячной бюджетной отчетности, утвержденной приказом Минфина России № 5н от 21.01.2005 г., а автономное учреждение – в соответствии с РСБУ. Между этими видами учета и используемыми в них принципами и правилами оценки имущества и обязательств имеются существенные различия (их анализ представлен в диссертации), которые должны быть учтены как при формировании вступительной (первой) отчетности АУ, так и в дальнейшем.

Проведенный анализ позволил автору прийти к выводу, что отличительными особенностями организации бухгалтерского учета автономных учреждений являются: учет целевого финансирования (субсидий, получаемых от учредителя АУ); учет НДС в зависимости от использования приобретенных товаров (работ, услуг) для осуществления деятельности по выполнению

задания учредителя АУ и предпринимательской деятельности; учет основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, МПЗ; учет затрат на себестоимость услуг и распределение общехозяйственных расходов; раздельный учет доходов от выполнения задания учредителя АУ и от предпринимательской деятельности.

Наряду с надлежащим ведением бухгалтерского учета автономные учреждения обязаны обеспечить открытость и доступность ряда документов, среди которых важное место принадлежит годовой бухгалтерской отчетности. Кроме того, автономные учреждения обязаны ежегодно опубликовывать отчеты о своей деятельности и об использовании закрепленного за ними имущества в средствах массовой информации, перечень которых определяет учредитель.

Закон об автономных учреждениях предписывает отражать обособленно в бухгалтерском учете недвижимое имущество, закрепленное за АУ или приобретенное за счет средств, выделенных ему учредителем, а также особо ценное движимое имущество. При этом необходимо учитывать требование ст. 298 ГК РФ о том, что доходы, полученные от приносящей доход деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе. Имущество, приобретенное (полученное) за счет разных источников, должно учитываться автономным учреждением в бухгалтерском учете раздельно.

В диссертационном исследовании показано, что возможен вариант составления двух балансов: один – по деятельности, осуществляемой по заданию учредителя, другой – по коммерческой деятельности. Однако сравнительный анализ вариантов позволил автору прийти к выводу, что наиболее приемлемый вариант, учитывая, что речь идет об одном юридическом лице, – это объединение двух балансов в одной форме.

Возможность реализации предложения автора обусловлена тем, что Минфин РФ допускает самостоятельную разработку (дополнение) форм бухгалтерской отчетности. Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом

положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность можно включать соответствующие дополнительные показатели и пояснения. Поэтому допускается вводить в публичные формы отчетности «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о прибылях и убытках» дополнительные графы и строки. В диссертации представлены указанные формы бухгалтерской отчетности, предназначенные для АУ, с внесенными необходимыми дополнениями.

Третья глава диссертационной работы посвящена разработке методических положений по проведению аудита автономных учреждений и оказанию им аудиторских услуг.

Бюджетные учреждения, как правило, не подлежат обязательному аудиту. В отличие от них бухгалтерская отчетность автономных учреждений, созданных из бюджетных учреждений путем изменения их типа, подлежит обязательной аудиторской проверке. Однако для подготовки такого документа, как «Предложение об изменении типа бюджетного учреждения на автономное», бюджетная отчетность должна быть составлена на последнюю отчетную дату, предшествующую подаче Предложения. Достоверность этой отчетности должна быть подтверждена аудиторской проверкой. На дату принятия решения учредителем автономного учреждения бюджетное учреждение составляет заключительную бюджетную отчетность, достоверность которой аудиторской проверкой не должна подтверждаться. На ту же дату составляется вступительная (первая) отчетность автономного учреждения. По окончании года, в котором составлена вступительная отчетность, годовая бухгалтерская отчетность автономного учреждения подлежит обязательной аудиторской проверке.

В диссертации обоснована последовательность формирования различных видов бухгалтерской отчетности, учитывающая указанные выше требования для ситуации, когда последняя отчетная дата для бюджетного учреждения – 31 декабря года, предшествующего дате представления «Предложения об изменении типа бюджетного учреждения на автономное учреждение» (рис. 3).



- Этап 1 – начиная с 1 января года, предшествующего формированию бюджетным учреждением (БУ) Предложения об изменении типа на автономное учреждения до даты принятия решения об изменении типа БУ
- Этап 2 – от даты подготовки Предложения об изменении типа БУ на автономное до принятия Федеральным органом исполнительной власти (ФОИВ) решения
- Этап 3 – начиная с даты принятия решения об изменении типа бюджетного учреждения на автономное до 31 декабря года, в котором бюджетное учреждение изменило тип на автономное.

Рис. 3. Последовательность формирования бухгалтерской отчетности в ситуации, когда последняя отчетная дата – 31 декабря года, предшествующего дате представления «Предложения об изменении типа бюджетного учреждения на автономное учреждение»

Деятельность аудиторских организаций при соблюдении изложенного порядка изменения типа бюджетных учреждений на автономные, во-первых, ставит аудиторские организации в совершенно новые для них условия; во-вторых, создает ситуацию, не урегулированную федеральными стандартами аудиторской деятельности.

1. Аудиторская организация должна подтвердить достоверность бюджетной отчетности, составляемой на основе бюджетного учета, который не включен в программу подготовки и аттестации аудиторов на получение квалификационного аттестата в области общего аудита. Поэтому для проведения процедуры проверки достоверности заключительной бюджетной отчетности аудиторским организациям необходимо будет привлекать специалистов в области бюджетного учета. Однако такие специалисты в соответствии с ФСА № 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта» не могут быть признаны экспертами

2. Заключительная отчетность бюджетного учреждения составляется за период, начиная с 1 января, по день принятия учредителем решения об изменении типа бюджетного учреждения на автономное учреждение. Первым отчетным годом для созданного автономного учреждения считается период, с даты принятия решения учредителем о создании автономного учреждения путем изменения типа бюджетного учреждения.

Хозяйственные операции, начиная с даты принятия учредителем решения о создании, и до даты государственной регистрации устава автономного учреждения, включаются в его бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Для вновь созданного автономного учреждения первой является аудиторская проверка бухгалтерской отчетности за период, с даты принятия решения учредителем в году отчетном и до конца отчетного года. Вступительные остатки этой отчетности не являются нулевыми,

однако ФСА № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» не может быть применен в ходе первой проверки автономного учреждения, так как не учитывает особенностей создания автономного учреждения путем изменения типа, в частности, необходимости сопоставления остатков по счетам бухгалтерского учета до и после изменения типа учреждения; правильности переноса остатков из заключительной бюджетной отчетности во вступительную (первую) отчетность АУ; принятия АУ учетной политики в течение года.

В диссертации предложена методика аудиторской проверки вступительной (первой) бухгалтерской (финансовой) отчетности автономного учреждения при его создании путем изменения типа, учитывающая особенности этого процесса. Так, при проведении первой аудиторской проверки бухгалтерской отчетности АУ при его создании путем изменения типа БУ, аудиторская организация должна включить в программу аудита, наряду с другими, следующие аудиторские процедуры проверки:

- юридического оформления создания автономного учреждения путем изменения типа бюджетного учреждения;
- формирования заключительной отчетности бюджетного учреждения изменяющего свой тип на автономное учреждение;
- формирования вступительной (первой) бухгалтерской отчетности автономного учреждения, созданного путем изменения типа бюджетного учреждения, и ее сопоставимости с заключительной отчетностью данного бюджетного учреждения.

В заключение отметим, что разработанные автором методические решения, примененные при переходе ГОУ ВПО ВЗФЭИ в автономное учреждение, могут служить основой для создания внутренних стандартов аудиторских организаций и использоваться в практической деятельности автономных учреждений.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих печатных работах автора:

1. **Балашова В.Ю.** Создание автономных учреждений и составление бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет, 2008, № 20 – 0,8 п.л. (издание, рекомендованное ВАК).
2. **Балашова В.Ю., Сотникова Л.В.** Автономные учреждения как объект обязательного аудита // Аудиторские ведомости, 2008, № 10 – 1,4 п.л./0,7 а.в.
3. **Балашова В.Ю., Сотникова Л.В.** Автономные учреждения: особенности управления, порядок принятия решения // Аудиторские ведомости, 2008, № 11 – 1,8 п.л./0,9 а.в.

ЛР ИД № 00009 от 25.08.99 г.

Подписано в печать 20.02.2009. Формат 60×90 ¹/₁₆.
Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman Cyr.
Усл. печ. л. 1. Тираж 100 экз. Заказ № 1071

Отпечатано в редакционно-издательском отделе
Всероссийского заочного
финансово-экономического института (ВЗФЭИ)
с оригинал-макета заказчика.
Олеко Дундича, 23, Москва, Г-96, ГСП-5, 123995

10 ~